



COMISIÓN EUROPEA

Bruselas, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. CONTEXTO DE LA PROPUESTA

Motivación y objetivos de la propuesta

Ni la Sexta Directiva del IVA¹ ni la actual Directiva del IVA² establecen normas relativas al tratamiento de las operaciones con bonos. Utilizar un bono en una operación imponible puede tener una incidencia en la base imponible, el momento de realización de la operación e, incluso, en algunas circunstancias, el lugar de imposición. La incertidumbre en cuanto al tratamiento fiscal correcto puede, sin embargo, plantear problemas en las operaciones transfronterizas y en las operaciones en cadena en el marco de la distribución comercial de bonos.

La ausencia de normas comunes ha obligado a los Estados miembros a desarrollar sus propias soluciones, inevitablemente descoordinadas. Las divergencias tributarias resultantes no solo generan problemas tales como la doble imposición o la falta de imposición, sino que también contribuyen a la evasión fiscal y obstaculizan la innovación empresarial. Además, el aumento de las aplicaciones de los bonos ha difuminado la distinción entre los bonos y los instrumentos de pago más habituales.

El mundo ha evolucionado desde que se adoptaron las normas comunes del IVA en 1977 y el mayor uso de los bonos no es sino uno de los numerosos cambios que ha experimentado la forma de hacer negocios, introduciendo complejidades que por entonces no se contemplaban.

En reiteradas ocasiones se ha solicitado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo «el TJUE») que explique cómo deberían aplicarse las Directivas del IVA en tales circunstancias. En el caso de los bonos, este procedimiento ha permitido obtener algunas orientaciones, pero ha dejado sin resolver otros problemas. El objetivo de la presente propuesta es hacer frente a esas dificultades, aclarando y armonizando las normas contenidas en la legislación de la UE sobre el régimen del IVA aplicable a los bonos.

Contexto general

El propósito que se persigue a través de esta propuesta legislativa es una mayor claridad, que debe hacerse extensiva a las consecuencias que, en el terreno fiscal, conllevan los distintos tipos de bonos cuando se emiten, distribuyen o canjean, ya sea dentro de un mismo Estado miembro o en operaciones que afectan a varios Estados miembros.

¿Qué es un bono?

A efectos de las normas del IVA, un bono es un instrumento que otorga a su portador el derecho a recibir bienes o servicios, o a obtener un descuento o reembolso en una entrega de

¹ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1) (conocida como «la Sexta Directiva del IVA»).

² Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1), que sustituyó a la Sexta Directiva del IVA a partir del 1 de enero de 2007.

bienes o prestación de servicios. El emisor se compromete a entregar bienes o prestar servicios o a conceder un descuento o reembolso.

El bono puede estar en formato electrónico o en un soporte físico y, por lo general, se basa en un objetivo promocional o comercial, que puede consistir en promocionar determinados bienes o servicios o en acelerar el pago de ciertos bienes o servicios. En otras palabras, los bonos tienen por objetivo desarrollar el mercado de bienes o servicios, fidelizar a los clientes o facilitar el proceso de pago. Estos objetivos contribuyen a diferenciar los bonos de otros instrumentos, tales como los cheques de viaje, que están destinados exclusivamente a efectuar pagos.

Cualquier instrumento cuya finalidad sea la mera realización de pagos queda fuera de la definición de bono a efectos del IVA. Los servicios de pago propiamente dichos se rigen por otras normas del IVA.

Existen diferentes tipos de bonos. Algunos se expiden a cambio de una contraprestación y en la actualidad pueden gravarse bien en el momento de la venta o en el de canje, dependiendo de cada Estado miembro. Los bonos pueden emitirse también gratuitamente y dan derecho al portador a la entrega de bienes o la prestación de servicios sin ningún coste. Esta entrega o prestación puede considerarse un obsequio comercial. Un bono gratuito de descuento que da derecho a su portador a recibir un descuento en una operación posterior puede considerarse simplemente una obligación de conceder una reducción de precio.

Sin embargo, el derecho a un descuento sobre todas las compras que se realicen a lo largo de un período de tiempo, aun concedido a título oneroso, no se asimilará aquí a un bono, ya que el derecho es independiente de las operaciones de compra. El carácter abierto de tal derecho (aun cuando esté limitado en el tiempo) lo diferencia considerablemente de un bono de descuento, en el que el derecho puede ejercerse una sola vez y está vinculado a una entrega o prestación determinada. Con todo, ello no significa que un servicio de este tipo no estará sujeto al impuesto.

¿A qué aspectos del actual tratamiento de los bonos a efectos del IVA debe prestarse atención?

Una de las preguntas básicas que se plantea es en qué momento deben quedar sujetas al impuesto las operaciones relacionadas con un bono. En ausencia de normas comunes, las prácticas en los Estados miembros no están coordinadas. Algunos gravan los bonos de tipo más usual en el momento en que se expiden, mientras que otros lo hacen en el de canje. Ello genera incertidumbre para las empresas, en particular las que deseen aprovechar las oportunidades que ofrece el mercado único. Si un bono se emite en un Estado miembro y se utiliza en otro, las divergencias tributarias pueden dar lugar, en la práctica, a una doble imposición o a la no imposición.

Es necesario aclarar la línea divisoria entre los bonos (cuyas normas en materia de IVA se abordan en la presente propuesta) y los sistemas de pago innovadores (cuyo tratamiento a efectos del IVA se regula en otras partes de la Directiva del IVA).

Los bonos llegan con frecuencia a manos de los consumidores a través de una cadena de distribuidores (en particular, los bonos prepagados de telecomunicaciones). Una vez más, la ausencia de normas comunes ha dado lugar a un planteamiento fragmentado, en el que se integran a veces regímenes especiales de ámbito local, y que supone una barrera al desarrollo de modelos de negocio intra-UE.

Los bonos de descuento pueden implicar un reintegro por un fabricante o distribuidor (que emite bonos de descuento) a un minorista, con vistas a compensar una reducción de precio concedida a un cliente a cambio del bono. Las normas vigentes, tal como han sido interpretadas por el TJUE, son complejas y difíciles de aplicar en la práctica. Se necesita con urgencia un enfoque más adaptado.

2. ¿CUÁLES SON LAS RESPUESTAS PROPUESTAS?

Para resolver estos problemas, se prevén una serie de modificaciones de la Directiva del IVA, que se dividen en cinco categorías.

1. Definición de los bonos a efectos del IVA

La primera medida consiste en dejar claro qué es un bono a efectos del IVA. Esto implica insertar un nuevo artículo 30 *bis*. La Directiva del IVA debe establecer claramente qué bonos deben gravarse en el momento de su emisión y cuáles otros se gravarán exclusivamente cuando se canjeen. Los primeros se describen como «bonos univalentes» y los segundos, como «bonos polivalentes». Esta distinción depende de si se dispone de la información necesaria para aplicar el impuesto en el momento de la emisión o de si, por implicar su uso final una elección, ha de esperarse hasta el momento del canje para proceder a la aplicación del impuesto. También es necesario asegurarse de que aquellos instrumentos que actualmente pueden utilizarse con fines de pago en múltiples establecimientos no relacionados entre sí y que, en general, no se consideran hoy bonos sigan tratándose de la misma manera.

La innovación en la prestación de servicios de pago ha difuminado la distinción entre bonos y sistemas tradicionales de pago. El artículo 30 *bis* ofrece también la necesaria claridad en cuanto a los límites de los bonos a efectos del IVA.

2. Momento de imposición

Una vez determinados los distintos tipos de bonos, resultan necesarias algunas otras modificaciones para asegurar que el tratamiento correcto a efectos del IVA quede claro.

Las normas actuales sobre el momento de exigibilidad del impuesto (contenidas en el artículo 65) deben adaptarse para garantizar que los bonos univalentes estén sujetos al IVA en el momento en que se emitan y paguen.

Para evitar toda confusión, la concesión del derecho inherente a un bono y la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios no pueden considerarse operaciones independientes. Los bonos univalentes se gravan desde el principio, por lo que este problema potencial no llegará a plantearse. En el caso de los bonos que no se gravan al ser emitidos por desconocerse aún el lugar y el nivel de imposición, el impuesto únicamente ha de ser exigible cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios correspondientes. Para asegurarse de que sea así y de ninguna otra forma, se propone un nuevo artículo 30 *ter*. Queda claro, de esta manera, que la emisión de un bono y la subsiguiente entrega de bienes o prestación de servicios constituyen una sola operación a efectos del IVA.

3. Normas relativas a la distribución

Una vez establecido en la Directiva del IVA que los bonos polivalentes deben gravarse en el momento del canje, es preciso resolver algunas cuestiones relacionadas con su distribución.

Antes de llegar a manos de los consumidores, dichos bonos pasan con frecuencia a través de una cadena de distribuidores. Aunque la operación subyacente no deba gravarse hasta la entrega de bienes o prestación de servicios final, la distribución comercial de un bono polivalente constituye, en sí misma, una prestación de servicio imponible, que es independiente de la entrega o prestación subyacente. Cuando el bono polivalente cambia de manos en la cadena de distribución, la base imponible del correspondiente servicio puede determinarse en función de la evolución del valor del bono. Si un distribuidor compra un bono por un precio X y posteriormente lo vende por un importe más elevado, igual a X más Y, el incremento Y representa el valor del servicio de distribución prestado.

Dado que las cadenas de distribución de los bonos polivalentes pueden abarcar varios Estados miembros, se precisan normas comunes para identificar y valorar ese servicio de distribución. La letra d) añadida al artículo 25 establece claramente que la distribución es una prestación de servicio a los efectos de la Directiva del IVA. El cálculo de la base imponible correspondiente a ese servicio se regula en un nuevo artículo 74 *ter*.

Para facilitar el cálculo de la base imponible en cada fase de la cadena de distribución, el artículo 74 *bis* establece el concepto de valor nominal, definiéndolo como la contraprestación total que corresponde al emisor del bono polivalente y que, a su vez, es la base imponible (más IVA) atribuible a la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente.

El planteamiento seguido en estas dos disposiciones garantiza que se tenga en cuenta y se grave, de manera global, neutra y transparente, la totalidad de las operaciones imponibles asociadas a un bono polivalente, a saber: la prestación de un servicio de distribución y la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente.

4. Bonos de descuento

Los bonos de descuento plantean dificultades cuando es, en última instancia, el emisor y no quien canjea el bono el que sufraga el descuento. Para evitar una compleja serie de ajustes, se propone tratar este descuento como un servicio independiente prestado al emisor por quien efectúa el canje. Las medidas necesarias a estos efectos se establecen en una nueva letra e) añadida al artículo 25 y en el artículo 74 *quater*.

5. Otras modificaciones técnicas o consecutivas

Serán necesarias algunas otras modificaciones técnicas de la Directiva del IVA para garantizar el correcto funcionamiento de las anteriores soluciones, especialmente en lo que respecta al derecho a deducción (artículo 169), al deudor del impuesto (artículo 193) y a otras obligaciones (artículo 272). Deben, asimismo, aportarse modificaciones técnicas a los artículos 28 y 65, para regular correctamente los bonos polivalentes y univalentes, respectivamente.

3. EXPLICACIÓN TÉCNICA DE LOS PRINCIPALES ELEMENTOS DE LA PROPUESTA

Definición de los bonos y diferentes criterios aplicables, incluido el momento de imposición (artículo 30 bis, apartados 1 y 2, y artículo 30 ter)

Las normas del IVA deben definir de forma clara y coherente el momento de exigibilidad del impuesto. Si no se dispone de la información necesaria para una decisión de imposición

correcta en el momento en que se emite por primera vez un bono, la consecuencia práctica es que la imposición solo podrá realizarse en el momento del canje. En ausencia de cualquier orientación al respecto en la Directiva del IVA, no existe consenso en cuanto a qué bonos deben gravarse en el momento de la emisión y cuáles otros en el momento del canje. Como resultado de ello, algunos Estados miembros tratarán un determinado tipo de bono (por ejemplo, un crédito telefónico prepagado³) como un pago a cuenta a gravar desde un principio, mientras que otros, ante el mismo tipo de bono, optarán por gravar la entrega o prestación final⁴. Si un bono se emite en un Estado miembro de la primera categoría y se canjea en uno de la segunda, ambos recaudarán el IVA sobre una misma prestación. Aunque los dos estarán actuando de forma legítima, el resultado es una doble imposición. En la situación inversa, ningún Estado miembro recaudaría el IVA y el resultado sería una total falta de imposición.

La doble imposición derivada de las divergencias existentes puede representar, y de hecho representa, un obstáculo para los mecanismos comerciales que buscan aprovechar las oportunidades del mercado único. Por el contrario, es posible sacar partido con fines abusivos de la no imposición involuntaria debido a estas divergencias.

Para hacer frente a este problema, la propuesta comienza por definir los bonos y las principales categorías de bonos, estableciendo, en particular, una distinción entre los bonos univalentes y los polivalentes.

Un bono univalente da derecho a su portador a recibir determinados bienes o servicios en casos en que el nivel de gravamen (en particular, el tipo del IVA), la identidad del proveedor y el Estado miembro en el que tiene lugar la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente pueden determinarse sin lugar a duda desde el principio. El tratamiento a efectos del IVA queda zanjado en el momento en que se vende el bono. Un ejemplo de bono univalente podría ser el siguiente: un proveedor de servicios vende bonos (directamente o a través de un agente) que dan derecho a un servicio dado (por ejemplo, telecomunicaciones) en un determinado Estado miembro.

Un bono polivalente da derecho a su portador a recibir bienes o servicios, sin que estos bienes o servicios o el Estado miembro en el que se vayan a proporcionar y gravar estén suficientemente definidos como para poder determinar el IVA en el momento de su emisión. A modo de ejemplo cabría citar una cadena hotelera internacional que intente promocionar sus productos a través de bonos canjeables por alojamiento en cualquiera de sus establecimientos en varios Estados miembros. Otro ejemplo sería la posibilidad de utilizar un crédito prepagado tanto para telecomunicaciones (con aplicación del tipo normal de IVA) como para pagar el transporte público (en cuyo caso podría aplicarse un tipo reducido).

Distinción entre bonos e instrumentos de pago (artículo 30 bis, apartado 2)

Dada la diferencia de regímenes en materia de IVA, en aras de la neutralidad se requiere una distinción clara entre los bonos y los medios de pago más generales, que tenga en cuenta su naturaleza intrínseca respectiva. Cuando un simple método de pago adquiera algunas de las

³ Los créditos telefónicos prepagados constituyen la forma más común de bono. El estudio económico adjunto a la evaluación de impacto estima el valor total de los créditos prepagados de telefonía móvil en la UE en 2008 en 38 000 millones de euros.

⁴ En la evaluación de impacto que acompaña a la presente propuesta se presentan los distintos enfoques en lo que respecta al momento de imposición de los bonos.

características propias de los bonos (por ejemplo, una tarjeta de valor almacenado o un crédito prepago almacenado en un teléfono móvil o vinculado a él), será necesario considerar detenidamente la naturaleza esencial de su funcionamiento. El canje de un bono por bienes o servicios no es un pago, sino más bien el ejercicio de un derecho consecutivo a un pago que se ha realizado en el momento en que el bono se ha emitido o ha cambiado de manos. Por otra parte, cuando un crédito almacenado o prepago se utiliza para costear bienes o servicios, el derecho a recibir esos bienes o servicios nace únicamente cuando se efectúa el pago. Conceptualmente, esto difiere de manera fundamental del ejercicio de un derecho adquirido por el portador de un bono.

En principio, los bonos siempre dan lugar a una entrega de bienes o prestación de servicios y a menudo se emiten con vistas a promover las ventas de un determinado proveedor o grupo de proveedores o a facilitar las compras. Estas características, unidas al derecho a recibir bienes o servicios (al que corresponde una obligación de entregar esos bienes o prestar esos servicios), desempeñan un papel importante a la hora de distinguir los bonos de los instrumentos de pago más generales (que no comportan tales derechos específicos).

El crecimiento observado en el número de dispositivos móviles refuerza la necesidad de una clara distinción entre los créditos prepagos de telecomunicaciones (que son bonos) y, de manera más general, los servicios de pago a través de teléfonos móviles, susceptibles de explotar el sistema de facturación de prepago de los primeros. Los sistemas de pago a través de móviles permiten normalmente a los consumidores pagar una gama cada día más amplia de productos y servicios, además de los servicios de telecomunicaciones (e, incluso, realizar transferencias de fondos), utilizando para ello un teléfono móvil. Si el objetivo del sistema es facilitar el pago de una lista muy amplia o extensible en la que pueden figurar contenidos multimedia (ficheros musicales, juegos, mapas, datos, etc.) u otros servicios (aparcamiento, etc.) o productos (por ejemplo, los de una máquina expendedora), resulta difícil asimilarlo a un bono. La distinción entre un bono polivalente (cuyo portador tiene acceso a servicios de telecomunicaciones, así como a otros bienes o servicios determinados) y un servicio de pago (cuyo objeto es facilitar el gasto de un crédito prepago con vistas a la adquisición de bienes o servicios, incluso a terceros proveedores) radica en la existencia de un derecho a recibir bienes o servicios.

Por tanto, los instrumentos que puedan tener alguna de las características de los bonos, pero cuya función principal sea la de medio de pago, deberían excluirse de la definición de bono. Este es el propósito que persigue el artículo 30 *bis*, apartado 2.

Bonos distribuidos en una cadena (artículo 25, letra d), y artículos 74 bis y 74 ter)

Los bonos pueden distribuirse de diversas maneras (por ejemplo, a través de periódicos, intermediarios, pegados a los productos del supermercado, etc.).

Como los bonos univalentes pueden gravarse inicialmente, su distribución es relativamente sencilla. En cambio, la distribución de los bonos polivalentes a través de intermediarios de una cadena de ventas puede no ser tan sencilla.

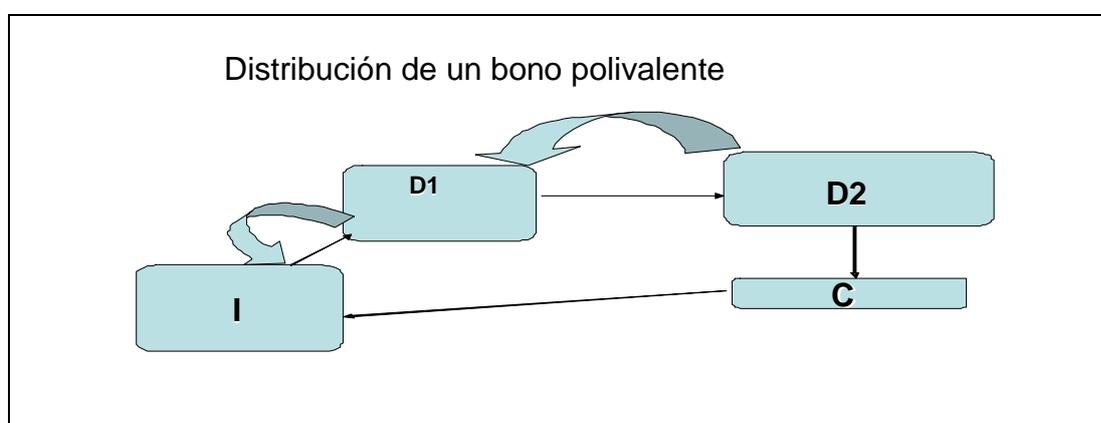
Aunque existen muchos modelos, uno de ellos consiste en que el precio al que el emisor vende el bono polivalente al principio de la cadena difiere del precio abonado por el cliente al final de la cadena, debido a los márgenes comerciales de los distribuidores. El cliente que compra el bono polivalente al final de la cadena paga un precio superior a la contraprestación percibida por el emisor del bono al principio de la cadena. Si no se tiene debidamente en

cuenta el margen comercial, habrá una divergencia entre el IVA repercutido por el emisor y el IVA soportado que el cliente, que puede ser un sujeto pasivo con derecho a deducción, espera ver reflejado en una factura.

Este tipo de mecanismo es habitual en la distribución de bonos prepagados de telecomunicaciones.

Para abordar esta situación, se propone introducir el concepto de valor nominal, un valor constante fijado de partida por el emisor del bono polivalente, y tratar cualquier diferencia positiva entre el valor nominal y el precio pagado por el distribuidor del bono como contraprestación del servicio de distribución. El distribuidor (D1) presta un servicio de distribución (sujeto al impuesto) al emisor (I). Los siguientes distribuidores (D2) prestan al distribuidor anterior (que les ha vendido el bono polivalente) un servicio de distribución similar.

Esto puede ilustrarse como sigue:



En este ejemplo, la empresa I (un proveedor de telecomunicaciones) vende a un distribuidor (D1) un bono polivalente con un valor nominal de 100 euros. D1 paga 80 euros al emisor. La diferencia entre el valor nominal y el precio pagado es de 20 euros. Se considerará que este importe es la contraprestación (con IVA incluido) de un servicio de distribución prestado por el distribuidor al proveedor de telecomunicaciones.

D1 expedirá una factura a I, en la que aparezcan el coste del servicio de distribución y el IVA aplicable. Suponiendo que el tipo del IVA sea del 25 %, el servicio de distribución ascenderá a 16 euros y el IVA, a 4 euros.

D1 vende seguidamente el bono polivalente a un subdistribuidor, D2, por 90 euros. En este caso, se considera que D2 presta un servicio de distribución a D1 y expedirá una factura que refleje la diferencia entre el valor nominal (100 euros) y el importe pagado (90 euros). En ella figurarán 8 euros en concepto de servicio más 2 euros en concepto de IVA.

D2 vende posteriormente el bono al cliente final (C), por 100 euros. C utiliza el bono (un crédito prepagado) para adquirir servicios de telecomunicaciones o de otro tipo prestados por I. Si los servicios son para uso profesional, C (un sujeto pasivo) recibirá de I una factura por 100 euros, incluido el IVA.

No se expide factura alguna a efectos del IVA en relación con la venta del bono polivalente en ningún eslabón de la cadena de distribución.

Desde el punto de vista de I, el proveedor de telecomunicaciones y emisor del bono polivalente, la empresa habrá prestado servicios por valor de 80 euros con un IVA repercutido de 20 euros (suponiendo siempre que el tipo del IVA del 25 % se mantenga constante en el ejemplo ilustrado). La empresa I habrá registrado unos costes de distribución de 16 euros (más un IVA soportado de 4 euros), para poner el bono en manos del cliente final.

Neutralidad de los bonos de descuento gratuitos (artículo 25, letra e), y artículo 74 quater)

Los bonos de descuento gratuitos dan derecho a su portador a un descuento al canjearlos por la entrega de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios. Si el emisor y quien se encarga del canje son la misma persona, la base imponible de dichas entregas o prestaciones se reducirá por el importe del descuento (menos el IVA incluido). Así, si el consumidor adquiere un producto de 100 euros pagará solo 95 euros si utiliza un bono de descuento de 5 euros.

En la práctica, los artículos a los que están vinculados los bonos de descuento a menudo pasan por varios sujetos pasivos (tales como comerciantes mayoristas, distribuidores y minoristas) antes de llegar al cliente final. Con frecuencia, el emisor (por ejemplo, el fabricante) reintegra el importe del descuento a quien se encarga de canjear el bono (por ejemplo, un minorista). Incluso puede ocurrir que el consumidor pague el precio normal pero obtenga posteriormente un reembolso en efectivo del emisor. En este contexto, han surgido dificultades a la hora de determinar el tratamiento fiscal correcto.

Hoy en día, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE⁵, el emisor original (mayorista o fabricante) puede deducir la cantidad reintegrada al responsable del canje del precio de la venta inicial de los bienes a los que se refiera el bono. Para evitar una pérdida fiscal (los siguientes sujetos pasivos en la cadena no tienen que corregir su IVA soportado), el reintegro se asimila a un pago de terceros, por el fabricante al responsable del canje, que deberá añadirse (exceptuando el IVA incluido) al importe imponible en la factura expedida por el responsable del canje al cliente. Así, en el ejemplo anterior, el responsable del canje expedirá una factura de 100 euros (IVA incluido) al cliente, aunque el cliente haya pagado solamente 95 euros.

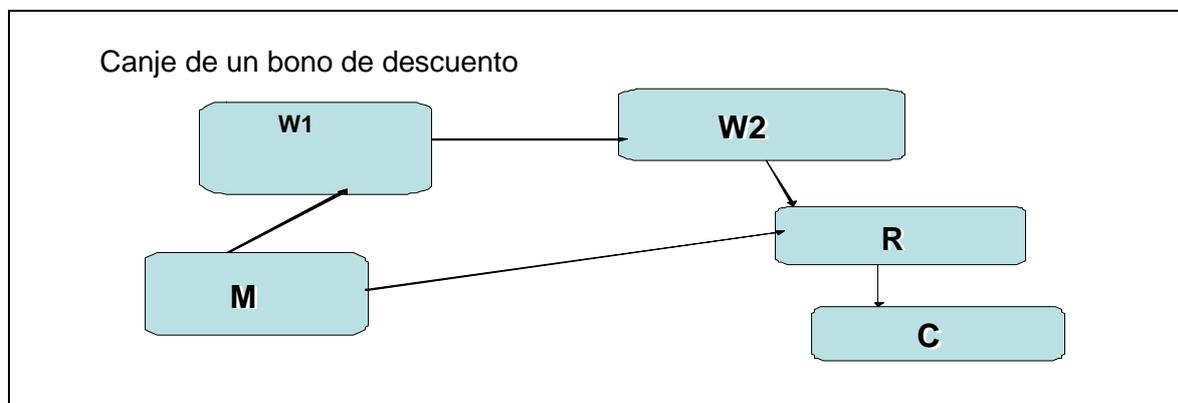
Con todo, se plantean aún ciertos problemas cuando estos ajustes deben efectuarse a lo largo de una cadena de distribución (la operación es compleja y las empresas tropiezan con incoherencias en las normas de contabilidad y documentación del IVA) o cuando el bono se canjea en un Estado miembro distinto de aquel en que se ha emitido. No existe una solución fácil al conflicto entre el derecho a deducción del cliente (cuando es un sujeto pasivo el que utiliza el bono a cambio de bienes o servicios que le servirán para su actividad económica) y la reducción del importe imponible para el fabricante. Además, la jurisprudencia no contempla el caso en que el reintegro no procede del emisor del bono.

Se propone, por tanto, una modificación adecuada de la situación actual. En lugar de una contraprestación de terceros, debe considerarse en adelante que el reintegro es la contraprestación (IVA incluido) por la prestación de un servicio de canje. En lugar de reducir la base imponible de la primera venta, el fabricante (que emite el bono) deducirá el IVA soportado en el servicio de canje prestado por quien lo realice.

⁵ Asunto C-317/94, *Elida Gibbs Ltd contra Commissioners of Customs and Excise*, Rec. 1996, p. I-5339; Asunto C-427/98, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania*, Rec. 2002, p. I-8315.

Cuando se presente un bono gratuito de descuento con vistas a canjearlo por una entrega de bienes o una prestación de servicios, del precio pagado aún se deducirá el valor nominal del bono, pero se reducirá entonces el importe imponible de la entrega o prestación. Este importe imponible (más el IVA) es el precio pagado realmente por el cliente. En el ejemplo anterior esto significa que el responsable del canje expide una factura por 95 euros (IVA incluido). El cliente nunca puede deducir más IVA de lo indicado y se restablece la necesaria neutralidad.

Esto puede ilustrarse como sigue:



La empresa M, un fabricante, vende bienes a un mayorista W1 por valor de 70 euros. W1 los vende seguidamente por 80 euros a W2, que, a su vez, los vende a R, un minorista, por 90 euros (todas las cifras se entienden con IVA incluido).

Por último, R vende los bienes al cliente final, C, por 100 euros.

Entretanto, para fomentar las ventas M distribuye a través de periódicos un bono gratuito de descuento que da derecho a una reducción de 5 euros, uno de los cuales obra en poder de C en el momento de realizar su compra. R acepta el bono como parte del pago y, a su vez, solicita a M el reintegro.

Actualmente, este reintegro permite a M disminuir el importe imponible de la entrega a W1. No obstante, efectuar este ajuste a lo largo de la cadena de distribución no se considera factible y la solución del TJUE ha consistido en tratar los 5 euros como un pago de terceros. Esta solución, sin embargo, es imperfecta y conduce a una pérdida fiscal, si C es un sujeto pasivo (con derecho a deducir el impuesto soportado) o si la cadena de suministro comprende varios Estados miembros (con una adquisición intra-UE gravada al tipo cero).

Para hacer frente a esta situación, la letra e) que se propone introducir en el artículo 25 asimila los 5 euros a un servicio de canje por el que R expide una factura a M (los 5 euros representan el importe con IVA incluido). M ya no tiene que ajustar el importe imponible de la entrega inicial y C, que paga en realidad 95 euros, recibe una factura por ese importe (todas las cifras incluyen el IVA).

CONSULTA CON LAS PARTES INTERESADAS

La cuestión del régimen del IVA aplicable a los bonos se debatió con representantes de las autoridades fiscales de los Estados miembros con ocasión de los seminarios Fiscales celebrados en 2002 y 2006. A ello siguió en 2006 una consulta pública cuyos resultados se encuentran en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

La mayor parte de las respuestas recibidas estimaban que los problemas son imputables en gran medida a una aplicación divergente de las normas del IVA por los Estados miembros, lo que plantea problemas, en particular, en las operaciones intra-UE. Es necesaria una interpretación armonizada de las normas actuales y, en opinión de los consultados, ello requiere probablemente cambios en la legislación primaria. En general, se consideró esencial una definición jurídica de los bonos a efectos del IVA.

La evolución en la versatilidad de los bonos hace que la línea divisoria entre estos y los medios de pago generales no siempre esté clara o sea coherente. En consecuencia, existe un amplio consenso en cuanto a necesidad de prestar atención a la neutralidad del tratamiento aplicable a sistemas que tengan los mismos usos.

EVALUACIÓN DE IMPACTO

Los problemas constatados, que la presente iniciativa pretende resolver, son achacables a deficiencias en la legislación, que no se ha adaptado a la evolución comercial reciente.

La propuesta va acompañada de una evaluación de impacto, en la que se concluye que la única manera realista de corregir las deficiencias detectadas es una modernización de la Directiva del IVA, mediante la inserción de nuevas disposiciones relativas a los bonos.

Se examinaron otras dos opciones: no tomar ninguna medida y adoptar medidas no vinculantes. La primera supondría dejar que fueran los Estados miembros los que resolvieran los problemas observados. Los Estados miembros podrían adoptar soluciones *ad hoc* o pedir asesoramiento al TJUE. Un ejemplo de la segunda opción podría ser la publicación de directrices. Sin embargo, ninguna de estas opciones garantizaría la seguridad jurídica o un acto jurídico que modifique las normas vigentes en materia de IVA. Las deficiencias detectadas, y en concreto la ausencia de orientaciones en la Directiva del IVA que aseguren un tratamiento coherente por parte de los Estados miembros, son particularmente perjudiciales en el ámbito tributario, en el que la seguridad jurídica es especialmente importante.

En anexo a la evaluación de impacto figura un estudio realizado por Deloitte. En él se corroboran la justificación económica de presentar esta propuesta legislativa y, en particular, las consecuencias reales y potenciales que acarrearán las divergencias entre Estados miembros. Asimismo, confirma que los bonos para servicios prepagados de telecomunicaciones son, con diferencia, la categoría más significativa de bonos y que existen disparidades generalizadas en el tratamiento tributario de los mismos, lo cual puede dar lugar a sistemas de evasión y al falseamiento de la competencia o, incluso, restar todo interés a la actividad económica debido a las incertidumbres en materia fiscal.

ASPECTOS JURÍDICOS DE LA PROPUESTA

La propuesta consiste en una serie de modificaciones de la Directiva del IVA destinadas a definir claramente los diferentes tipos de bonos y a armonizar su tratamiento a efectos del IVA. Su base jurídica es el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Principio de subsidiariedad

Los cambios propuestos son necesarios a fin de aclarar y armonizar las normas relativas al régimen del IVA aplicable a los bonos. La actuación de los Estados miembros no basta para alcanzar suficientemente este objetivo.

En primer lugar, las normas del IVA pertinentes están contenidas en la Directiva del IVA y solo pueden modificarse a través del proceso legislativo de la UE.

En segundo lugar, la acción de los Estados miembros por sí solos no permitiría alcanzar el objetivo de una aplicación uniforme del IVA debido a las posibles interpretaciones diferentes de las normas. La legislación vigente adolece de falta de claridad y su aplicación heterogénea por los Estados miembros es la principal razón de los problemas constatados. Aclarar el régimen del IVA aplicable a los bienes y servicios imponibles suministrados a cambio de bonos requiere una modificación de la Directiva del IVA.

El alcance de la propuesta se limita a los objetivos que solo pueden lograrse mediante legislación de la UE. Se atiene, por tanto, al principio de subsidiariedad.

Principio de proporcionalidad

Las modificaciones de la Directiva 2006/112/CE son necesarias a la luz de los problemas detectados y ofrecerán soluciones que permitirán cumplir los objetivos. Estas soluciones contribuirán a la neutralidad fiscal y ayudarán a reducir los costes de cumplimiento y eliminar el riesgo de doble imposición, haciendo posible una asignación más eficaz de los recursos de los agentes económicos. Mediante el establecimiento de normas claras que instauren condiciones comunes y equitativas de competencia se reducen las posibilidades de evasión fiscal y se crea un entorno de seguridad jurídica, en beneficio tanto de los contribuyentes como de las Administraciones tributarias.

La propuesta se atiene, pues, al principio de proporcionalidad.

Simplificación

La propuesta prevé una simplificación, con vistas a la cual clasifica y define claramente los distintos tipos de bonos, armoniza el tratamiento de cada tipo de bonos a efectos del IVA y mejora la neutralidad en lo que respecta a los bonos de descuento.

Instrumentos elegidos

El instrumento propuesto es una directiva. Ningún otro medio resultaría adecuado dado que el régimen del IVA aplicable a los bonos afecta a varios artículos de la Directiva del IVA. Los objetivos, según se exponen más arriba, solo pueden lograrse, por tanto, mediante una Directiva de modificación.

Tabla de correspondencias

Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva, así como uno o más documentos que expliquen la relación entre los elementos de esta Directiva y las correspondientes partes de los instrumentos nacionales de transposición. La exigencia de tales documentos está justificada y guarda proporción con la Directiva propuesta, puesto que contribuirá a garantizar que los

sujetos pasivos puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones en las operaciones en las que se utilicen bonos, en particular aquellas que abarquen varios Estados miembros.

4. REPERCUSIONES PRESUPUESTARIAS

La propuesta no tiene incidencia alguna en el presupuesto de la Unión Europea.

5. EXPLICACIÓN DETALLADA DE LA PROPUESTA

Artículo 25

Letra d)

Cuando los bonos polivalentes pasen por una cadena de distribución, el tratamiento a efectos del IVA de cualquier margen o remuneración que obtenga el distribuidor debe estar claro y ser coherente. A tal fin, debe disponerse expresamente que se trata de una prestación de servicios sujeta al impuesto.

Letra e)

El objetivo de la letra e) es asegurar que, cuando un bono que dé derecho a un descuento o un reembolso se emita gratuitamente y sea canjeado por un sujeto pasivo distinto del emisor y al que este último conceda un reintegro, esta operación se considere un servicio prestado por el responsable del canje al emisor. Se garantizará así que el importe imponible más el IVA que figure en la factura expedida por el responsable del canje se corresponda con el importe realmente pagado por el cliente/sujeto pasivo.

Artículo 28

Este artículo se modifica para evitar excesivos trámites administrativos en una cadena de operaciones que impliquen bonos polivalentes.

Estos bonos no se gravan al cambiar de manos, sino únicamente en el momento del canje. Sin la clarificación aquí prevista, existe el riesgo de que, cuando el bono se canjee y se conozca el tipo del IVA, se considere necesario introducir los ajustes correspondientes en todas las fases previas de la cadena de distribución (al tipo aplicable a los bienes o servicios canjeados).

Ese ajuste tardío y retroactivo del IVA sería excesivamente complicado y desalentaría la actividad empresarial sin generar realmente ingresos fiscales adicionales (suponiendo que el IVA soportado se recupere en cada fase). Para evitarlo, el IVA no debe aplicarse a la entrega de bonos a lo largo de la cadena, sino únicamente a la operación final en el momento del canje.

Esta disposición debe leerse en conjunción con lo dispuesto en el artículo 25, en el que se estipula que el margen de distribución de los bonos polivalentes se grava por separado como servicio independiente. La consecuencia de estas dos disposiciones es que los bienes o servicios a los que el bono da derecho se gravan en el momento del canje, es decir, en el lugar y en el momento adecuados, mientras que el margen del distribuidor se grava como servicio, cada vez que se presta, es decir, cada vez que el bono polivalente cambia de manos.

Artículo 30 bis

Como se ha explicado anteriormente, este artículo define los bonos y delimita sus aplicaciones para diferenciarlos de los medios de pago más generales. La distinción entre bono univalente y bono polivalente estriba en que exista o no certeza suficiente para aplicar el impuesto en el momento de su emisión o sea necesario esperar hasta la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. En el caso de un bono univalente, debe existir certeza sobre la identidad de quien asume la obligación de la entrega o prestación inherente al bono.

Los bonos que no se emitan a título oneroso tendrán implicaciones específicas en lo referente al IVA, las cuales se tratan por separado.

Artículo 30 ter

En virtud de lo dispuesto en este artículo, cuando un bono dé derecho a una entrega de bienes o prestación de servicios, la concesión de ese derecho y la subsiguiente entrega de bienes o prestación de servicios están vinculadas y deben considerarse una sola operación.

Dado que el tratamiento fiscal de esta operación única ha de ser el mismo que el que se habría aplicado si los bienes o servicios se hubieran suministrado sin la utilización de un bono, el lugar de entrega o prestación y el tipo impositivo aplicable deben quedar determinados por los bienes entregados o los servicios prestados. También se desprende de este artículo que los bonos polivalentes se gravan en el momento del canje. Los bonos univalentes se gravan en el momento de la venta (véase el artículo 65).

Para evitar toda confusión, también es preciso garantizar que la utilización de un bono en una operación que esté sujeta al régimen especial de las agencias de viajes no interfiera con las normas de dicho régimen.

Artículo 65

El apartado añadido a este artículo trata de la exigibilidad del impuesto en relación con los bonos univalentes. De forma similar a lo que ocurre con los pagos a cuenta, el IVA pasará a ser exigible en este caso en el momento de la recepción del pago y sobre el importe percibido.

Artículo 66

Este artículo se modifica para evitar que los Estados miembros establezcan excepciones a lo dispuesto en el artículo 65 en relación con los bonos univalentes. De lo contrario, la exigibilidad del impuesto en lo que respecta a dichos bonos podría aún diferir entre los Estados miembros, lo que resultaría posiblemente en una doble imposición o una ausencia de imposición.

Artículo 74 bis

Este artículo trata del importe imponible de las entregas o prestaciones en las que se utilice un bono polivalente, incluso en caso de que este sea objeto de canje parcial. Asimismo, introduce el concepto de «valor nominal», que es crucial para la correcta aplicación del impuesto, en particular en las operaciones intra-UE, puesto que garantiza que el valor de un bono polivalente sea constante desde el comienzo hasta el final de la cadena de distribución.

El valor nominal se define en el artículo 74 *bis*, apartado 2, como la totalidad de lo que reciba o vaya a recibir a cambio de un bono el emisor del mismo. Esta disposición es necesaria a fin de tener en cuenta el valor del servicio de distribución prestado por un distribuidor (ya sea principal o agente a comisión) de un bono polivalente dentro de una cadena de ventas. El margen realizado por el distribuidor ha de considerarse la contraprestación (incluida la cuota de IVA) de un servicio de distribución sujeto al impuesto (véase el artículo 25).

El valor nominal de un bono polivalente es un importe que incluye el IVA. La cuota del IVA incluida solo se conocerá al efectuar el canje; en ese momento, partiendo del tipo del IVA aplicable a los bienes y servicios que vayan a ser canjeados, será posible desglosar el valor nominal entre la cuota del IVA y la base imponible.

En el supuesto de que un cliente pague más que el valor nominal, ello significa que un distribuidor ha aplicado un margen y el cliente tendría entonces derecho a una factura separada por esa diferencia (que evidentemente no quedaría reflejada en la factura de la entrega o prestación). Si el cliente paga menos que el valor nominal, es posible que un distribuidor haya registrado una pérdida, pero, en cualquier caso, la contraprestación recibida por el emisor no cambia.

Artículo 74 *ter*

Este artículo establece el cálculo del margen del distribuidor en relación con las entregas o prestaciones en las que se utilice un bono polivalente. En este caso, la base imponible del servicio de distribución prestado viene constituida por un importe igual a la diferencia entre el valor nominal del bono polivalente y el importe realmente pagado por el adquirente.

La cuota tributaria total por los servicios de distribución es constante, independientemente del número de intervinientes en la cadena de venta. En caso de que intervenga más de un distribuidor, la cuota tributaria total por los servicios de distribución se divide entre ellos (véase el ejemplo referente a la distribución de un bono polivalente).

Artículo 74 *quater*

Dado que los bonos gratuitos de descuento ya no se asimilarán a una contraprestación de terceros por una entrega o prestación, se requiere claridad a la hora de determinar y calcular la base imponible del servicio de canje introducido por el artículo 25, letra e).

Artículo 169

El apartado añadido a este artículo garantiza la uniformidad del derecho a deducción.

Si el emisor de un bono polivalente canjea el bono por operaciones gravadas, el artículo 168 prevé que pueda deducir el IVA adeudado o abonado en relación con la emisión de dicho bono. En aras de unas condiciones de competencia equitativas, cuando una persona distinta del emisor canjee los bonos polivalentes, en el curso de operaciones que den lugar a deducción, conviene aclarar que el emisor conserva el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado sobre los gastos relacionados con la emisión del bono. Entre ellos pueden figurar los costes de impresión o codificación.

Esta disposición es necesaria cuando quien canjea el bono polivalente no es el emisor. El consiguiente reintegro abonado por el emisor al responsable del canje queda fuera del ámbito

de aplicación. En ausencia de esa disposición, el emisor no podría conservar un derecho a deducción.

Artículo 193

El apartado que se añadirá a este artículo aclara que la entrega de bienes o prestación de servicios imponible la realiza siempre el responsable del canje de los bonos polivalentes, el cual es también, por tanto, el deudor del IVA. Este hecho es importante en el caso de que el emisor y el responsable del canje del bono no sean la misma persona. Solo el segundo sabe qué entrega o prestación se ha realizado y cuándo y dónde ha tenido lugar.

Artículo 272

El objetivo de las modificaciones introducidas en este artículo es asegurar que la información sobre las prestaciones de servicios transfronterizas, incluidas las vinculadas a bonos, llegue a todos los Estados miembros en los que deba pagarse el impuesto, a fin de que el IVA pueda liquidarse y recaudarse correctamente en su territorio. En particular, deben aplicarse de manera uniforme en todos los Estados miembros las obligaciones de los sujetos pasivos del IVA de estar censados y cumplimentar estados recapitulativos.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 113,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Previa transmisión del proyecto de acto legislativo a los parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo⁶,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo⁷,

De conformidad con un procedimiento legislativo especial,

Considerando lo siguiente:

- (1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁸, establece normas sobre el lugar y el momento de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible, la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el derecho a deducción. Sin embargo, dichas normas no son lo suficientemente claras o completas como para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de las operaciones con bonos, lo cual tiene consecuencias adversas para el buen funcionamiento del mercado interior.
- (2) A fin de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado, evitar las incoherencias, el falseamiento de la competencia y la doble imposición o ausencia de imposición, y reducir el riesgo de evasión fiscal, son necesarias normas específicas que regulen el tratamiento de los bonos a efectos del IVA.
- (3) Con objeto de delimitar claramente qué es un bono a efectos del IVA y de distinguir los bonos de los instrumentos de pago, es preciso definir los bonos –que pueden presentarse en soporte físico o formato electrónico–, constatando sus características esenciales, en particular, la naturaleza de los derechos vinculados a los mismos y las obligaciones asumidas por su emisor.

⁶ DO C de , p. .

⁷ DO C de , p. .

⁸ DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

- (4) El tratamiento a efectos del IVA de las operaciones ligadas a bonos depende de las características específicas del bono. Por ello, es necesario diferenciar diversos tipos de bonos y las distinciones deben establecerse en la legislación de la Unión.
- (5) El derecho a recibir bienes o servicios o a recibir un descuento es inherente a la naturaleza de cualquier bono. Este derecho puede transferirse de una persona a otra antes de que el bono sea, finalmente, canjeado. Para evitar el riesgo de doble imposición, en el supuesto de que el servicio representado por ese derecho esté sujeto al impuesto, es necesario disponer que la cesión de tal derecho y el canje por bienes o servicios se consideren una única operación.
- (6) La entrega de bienes o la prestación de servicios puede llevar aparejado un pago directo o estar ligada a un bono. Para garantizar la neutralidad en el tratamiento de estas operaciones, el impuesto que recae sobre la operación única ha de venir determinado por los bienes entregados o los servicios prestados a cambio del bono.
- (7) El régimen especial de las agencias de viajes prevé la imposición en el Estado miembro en que esté establecida la agencia de viajes. A fin de evitar un cambio de lugar de imposición, resulta oportuno especificar que los bienes entregados o los servicios prestados a cambio de bonos siguen estando cubiertos por este régimen.
- (8) Los bonos con frecuencia se distribuyen a través de un agente o pasan por una cadena de distribución basada en la compra y posterior reventa. Con objeto de preservar la neutralidad, es esencial que la cuota de IVA a pagar por los bienes entregados o los servicios prestados a cambio de un bono, no sufra alteración alguna. Para lograrlo, el valor de los bonos polivalentes debe fijarse en el momento de la emisión.
- (9) Si los bonos son distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta de otra persona, normalmente se consideraría que el sujeto pasivo ha recibido y entregado él mismo los bonos. Si la distribución se refiere a bonos polivalentes, la imposición no tiene lugar hasta tanto no se canjee el bono, lo que daría lugar a ajustes en todas las fases de la cadena de distribución, que no generarían apenas, o en absoluto, ingresos fiscales adicionales. Con el fin de evitar excesivas cargas administrativas, resulta oportuno considerar que un sujeto pasivo que distribuya tales bonos no ha recibido y entregado él mismo los bonos.
- (10) Es necesario aclarar el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas a la distribución de bonos polivalentes. Cuando tales bonos se adquieren por un precio inferior a su valor para ser revendidos a un precio más elevado, el servicio de distribución debe gravarse en función del margen realizado por el sujeto pasivo.
- (11) Los bonos pueden implicar la entrega de bienes o la prestación de servicios en otro país. En el supuesto de que la exigibilidad del impuesto difiera entre un Estado miembro y otro, ello podría dar lugar a una doble imposición o a la no imposición. Para evitar esta situación, conviene no autorizar ninguna excepción a la norma según la cual el IVA es exigible cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- (12) Si se efectúa un pago a cuenta antes de que se realice la entrega o prestación, debe, no obstante, pagarse el IVA sobre el importe recibido. Procede aclarar que ello se aplica igualmente a los pagos realizados en relación con bonos que conlleven un derecho a una entrega de bienes o prestación de servicios, cuando se conozca el lugar y el nivel de imposición de los mismos (bonos univalentes). En lo que respecta a los demás

bonos (bonos polivalentes), el IVA solo debe ser exigible en el momento en que se canjeen.

- (13) Algunos bonos otorgan descuentos en el momento de la entrega de bienes o la prestación de servicios. Dado que la reducción de precio tiene principalmente por finalidad promocionar los bienes y servicios del emisor del bono, resulta oportuno disponer que el canje del bono por el proveedor de los bienes o servicios constituye un servicio que este presta al emisor.
- (14) En aras del principio de neutralidad, cuando se conceda una reducción del precio de los bienes y servicios a cambio de un bono, la base imponible del servicio promocional prestado por el responsable del canje al emisor del bono debe corresponder al reintegro obtenido por el primero.
- (15) En la medida en que los bienes entregados o los servicios prestados al canjear un bono estén gravados, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado en los gastos relacionados con la emisión del bono. Resulta oportuno aclarar que este IVA soportado es deducible incluso en el caso de que sea una persona distinta del emisor del bono quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- (16) Si bien varios sujetos pasivos pueden intervenir en la emisión, la distribución y el canje de un bono, en el caso de los bonos polivalentes únicamente el responsable de canjearlos sabe qué entrega de bienes o prestación de servicios se ha realizado, cuándo y dónde. A fin de garantizar que la cuota de IVA abonada sea correcta, el responsable del canje debe ser en todos los casos el deudor del impuesto ante las autoridades fiscales por la entrega de bienes o prestación de servicios final.
- (17) Cuando la acción de distribuir o canjear un bono constituya una prestación de servicios separada y distinta de los bienes o servicios adquiridos a través del bono, y esa prestación sea transfronteriza, es importante que se cumplan las obligaciones relacionadas con el IVA para garantizar la correcta aplicación y recaudación del IVA devengado.
- (18) Dado que los objetivos de la acción que se pretende, esto es, la simplificación, modernización y armonización de las normas del impuesto sobre el valor añadido aplicables a los bonos, no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y, por consiguiente, pueden lograrse mejor a nivel de la Unión Europea, la Unión puede adoptar medidas, de conformidad con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.
- (19) De conformidad con la Declaración política conjunta de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos, de 28 de septiembre de 2011⁹, los Estados miembros se han comprometido a adjuntar a la notificación de sus medidas de transposición, cuando esté justificado, uno o varios documentos que expliquen la relación entre los elementos de una directiva y las partes correspondientes de los instrumentos nacionales de transposición. Por lo que respecta a la presente Directiva, el legislador considera que la transmisión de tales documentos está justificada.

⁹ DO C 369 de 17.12.2011, p. 14.

(20) Procede, por tanto, modificar la Directiva 2006/112/CE en consecuencia.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

La Directiva 2006/112/CE queda modificada como sigue:

- 1) En el artículo 25, se añaden las siguientes letras d) y e):
 - «d) la distribución de un bono polivalente por un sujeto pasivo que no sea su emisor, cuando el bono le sea entregado a un precio inferior al valor nominal por el emisor del bono o por otro sujeto pasivo que actúe en su propio nombre;
 - e) el canje de un bono gratuito de descuento, cuando el sujeto pasivo que entregue los bienes o preste los servicios a los que se refiera el bono reciba una contraprestación del emisor.».
- 2) En el artículo 28, se añade el párrafo siguiente:

«No obstante, el párrafo primero no será de aplicación cuando el sujeto pasivo medie en la entrega de un bono polivalente.».
- 3) En el título IV «Hecho imponible», se añade el siguiente capítulo 5:

«Capítulo 5

Disposiciones comunes a los capítulos 1 y 3

Artículo 30 bis

1. Por «bono» se entenderá un instrumento que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios, o a recibir un descuento o reembolso sobre el precio de una entrega de bienes o prestación de servicios, cuando exista la correspondiente obligación de hacer efectivo ese derecho.

Por «bono univalente» se entenderá un bono que lleve aparejado el derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios cuando se conozcan, en el momento de emisión del bono, la identidad del proveedor, el lugar de entrega o prestación y el tipo del IVA aplicable a tales bienes o servicios.

Por «bono polivalente» se entenderá cualquier bono, salvo un bono de descuento o reembolso, que no sea un bono univalente.

Por «bono de descuento» se entenderá un bono que lleve aparejado el derecho a recibir un descuento o un reembolso sobre el precio de una entrega de bienes o prestación de servicios.

2. Los servicios de pago definidos en la Directiva 2007/64/CE no se considerarán bonos.

Artículo 30 ter

La entrega de un bono que lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios y la subsiguiente entrega de dichos bienes o prestación de dichos servicios se considerarán una única operación.

Se otorgará a esta operación única el mismo tratamiento que el que se aplicaría a una entrega de bienes o prestación de servicios que no implicara la utilización de un bono.

Cuando un bono lleve aparejado un derecho a recibir una entrega de bienes o prestación de servicios a la que se aplique el régimen especial de las agencias de viajes, la entrega de bienes o prestación de servicios se tratará a efectos del IVA de conformidad con las normas de dicho régimen.».

- 4) El texto del artículo 65 se sustituye por el siguiente:

«Artículo 65

En aquellos casos en que estén previstos pagos a cuenta antes de la entrega de bienes o la prestación de servicios, incluidos pagos por bonos univalentes, el IVA pasará a ser exigible en el momento de la recepción del pago y sobre el importe recibido.».

- 5) En el artículo 66, el texto del párrafo segundo se sustituye por el siguiente:

«No obstante, la excepción prevista en el párrafo primero no se aplicará cuando se efectúen pagos a cambio de un bono ni tampoco a las prestaciones de servicios respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA en virtud del artículo 196.».

- 6) Se añaden los siguientes artículos *74 bis*, *74 ter* y *74 quater*:

«Artículo 74 bis

1 La base imponible de la entrega de bienes o la prestación de servicios por la que se canjee un bono polivalente será igual al valor nominal de dicho bono, o, en caso de canje parcial, a la parte del valor nominal que corresponda al canje parcial del bono, menos la cuota del IVA relativa a los bienes o servicios recibidos en el canje.

2 El valor nominal de un bono polivalente incluirá cuanto esté comprendido en la contraprestación, incluida la cuota del IVA, que obtenga o vaya a obtener el emisor del bono.

Artículo 74 ter

En lo que respecta a la prestación de los servicios de distribución a que se refiere la letra d) del artículo 25, la base imponible será igual a la diferencia entre el valor nominal del bono y el precio de compra pagado, menos la cuota del IVA correspondiente al servicio de distribución prestado.

Artículo 74 quater

En lo que respecta a la prestación de los servicios de canje a que se refiere la letra e) del artículo 25, la base imponible será igual a la reducción de precio concedida al cliente y reintegrada por el emisor, menos la cuota del IVA correspondiente al servicio de canje prestado.».

7) En el artículo 169, se añade la letra d) siguiente:

«d) operaciones correspondientes al pago de una contraprestación por el emisor de un bono al sujeto pasivo que entregue los bienes o preste los servicios a los que se refiera el bono, en la medida en que los bienes entregados o los servicios prestados den lugar a la deducción.».

8) En el artículo 193, se añade el párrafo siguiente:

«Cuando una única operación, según se menciona en el artículo 30 *ter*, comprenda la entrega de un bono polivalente y la subsiguiente entrega de bienes o prestación de servicios, se considerará que el responsable del canje ha realizado la entrega o prestación gravada.».

9) El artículo 272 queda modificado como sigue:

a) En el apartado 1, el texto de la letra b) se sustituye por el siguiente:

«b) los sujetos pasivos que no realicen ninguna de las operaciones siguientes:

i) las contempladas en los artículos 20, 21, 22, 33, 36, 138 y 141;

ii) las contempladas en el artículo 44, exclusivamente en el caso de que el destinatario sea deudor del IVA con arreglo al artículo 196;».

b) El texto del apartado 2 se sustituye por el siguiente:

«2. Cuando hagan uso de la facultad prevista en las letras d) o e) del párrafo primero del apartado 1, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para la correcta aplicación del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias.».

Artículo 2

1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 1 de enero de 2014, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2015.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación

oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el

Por el Consejo
El Presidente